

IMPOSTO DE RENDA. INCENTIVO FISCAL.
IRREVOGABILIDADE DAS ISENÇÕES SOB CONDIÇÃO
ONEROSA E PRAZO CERTO. DIREITO ADQUIRIDO.

RUY BARBOSA NOGUEIRA
Catedrático de Direito Tributário
e Professor de Direito Tributário
Comparado. Presidente do IBDT/USP.

- Nenhuma lei, direta ou indiretamente pode suprimir ou reduzir tal isenção na fluência do prazo.
- Incentivo fiscal. Projeto econômico aprovado pela SUDAM com reconhecimento e concessão de isenção de imposto de renda para o desenvolvimento econômico da Amazônia Legal.
- Razões psicológicas, morais e jurídico-constitucionais dessa irrevogabilidade. Acórdãos do S.T.F. e T.F.R.
- Direito Comparado. As manifestações na França e na República Federal da Alemanha.
- A consideração econômica e o método finalístico na interpretação e aplicação das leis fiscais de incentivos. Acórdãos da Suprema Corte Fiscal da Alemanha.
- A inaplicabilidade da alteração do conceito de lucro da exploração, por decreto-lei superveniente à concessão, no caso consultado.

C O N S U L T A

A Consulente, que é uma empresa industrial e comercial, organizada sob a forma de sociedade anônima, vem expor e solicitar a V.Exa. parecer, sobre o seguinte:

Tendo em vista a proposta feita pelo Governo Federal, por meio de legislação especial e detalhada, para a iniciativa privada estabelecer-se com atividade industrial na Amazônia Legal, isto é, sob condições onerosíssimas de instalações, mediante projeto dos estatutos especiais a ser examinado e aprovado pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia-SUDAM, com a contrapartida e garantia da isenção do imposto de renda e seus adicionais durante o prazo de dez (10) anos, esta empresa brasileira e então requerente, após todos os trâmites legais obteve a aprovação integral e definitiva de seu projeto, conforme se vê da certidão e comunicação como ato jurídico perfeito, emanado da autoridade competente para esse julgamento e reconhecimento integrativo desse direito ao seu patrimônio, nestes termos:

"MINISTÉRIO DO INTERIOR
SUPERINTENDÊNCIA DO DESENVOLVIMENTO DA
AMAZÔNIA
DECLARAÇÃO DCI/DAI Nº ...

A SUPERINTENDÊNCIA DO DESENVOLVIMENTO DA AMAZÔNIA - SUDAM, declara a pedido da interessada a para fins de prova junto à Delegacia da Receita Federal em Cuiabá, Estado do Mato Grosso, que em face da aprovação do projeto econômico da Empresa..., portadora do CGC-MF nº... e, considerando o parecer exarado no Processo nº.../78, esta Autarquia resolve conceder a partir do exercício de 1979, ano-base de 1978, com fundamento no artigo 23 do Decreto-lei nº 756, de 11 de agosto de 1969, a isenção do Imposto de Renda e Adicionais não restituíveis, pelo prazo de 10 (dez) anos, em favor da aludida empresa, com relação aos resultados operacionais oriundos da sua atividade industrial na Amazônia Legal, voltada para a industrialização de carne bovina e seus sub-produtos até os níveis do Parecer DAPI/DAI nº 043/75.

Em, 19.02.79

(a) Hugo de Almeida
Superintendente"

Correspondendo o exercício social da Consulente ao ano calendário e tendo essa isenção assim solenemente lhe sido reconhecida,

declarada e contratada a partir do exercício de 1979, o ano-base de 1978, pelo prazo certo de dez (10) anos, tal isenção abrange o lucro da exploração tal como definido e conceituado à época pelo art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77.

Acontece, porém, que o surpreendente Decreto-lei nº 2.065/83, não direta ou expressamente, mas por meio de alteração daquela de finição ou conceito do lucro operacional, introduziu novo critério para alterar o conceito de lucro da exploração, exigindo a exclusão das variações monetárias, conforme se vê do seu art.20, inciso I.

Por meio desse estranho, refinado e sibilino estratagema, poderia esse decreto-lei eliminar ou reduzir a isenção solene e publicamente proposta pelo Governo da Nação, reconhecida, declarada e pactuada sob condições onerosas e prazo calendário prefixado em dez anos ?

Sentindo profundamente que tal pretensão seria inadmissível dentro da ordem jurídica, porque seria lesiva do direito subjetivo público já integrado em seu patrimônio; para conservação e defesa de seu direito, a ora Consulente pergunta:

1º) *Em face da ordem jurídica poderia*

uma lei posterior, expressamente, suprimir ou reduzir dentro da fluência desse prazo, essa isenção concedida sob condições onerosas ?

- 29) Se respondida "não" à pergunta anterior, poderia por meio indireto ou de alteração do conceito de lucro operacional, vigente ao tempo daquele reconhecimento, essa lei tributária superveniente alterar essa definição ou conceito para efeito de suprimir ou reduzir tal isenção ?

P A R E C E R

I - A questão proposta não é apenas de ordem jurídica, mas sobretudo da ordem moral em que se alicerça o DIREITO, sem o qual este jamais poderia alcançar a concretude de ciência normativa da convivência humana.

A ORDEM JURÍDICA CONSTITUCIONAL E COMPLEMENTAR

Por isso, a Constituição da República como expressão máxima da hierarquia e co-gência vertical das leis, conformando juridicidade e moralidade, estatui no capítulo "dos direitos

e garantias individuais", como norma de conduta ao legislador ordinário; como norma de segurança aos jurisdicionados e para a confiabilidade destes no devido processo legislativo, a lealdade de que a lei jamais será desonesta, imoral ou retroativa, prefixando:

Art.153 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 3º - A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Além dessa estatuição, tendo especificamente para o campo tributário disposto a Constituição no § 1º do art. 18, que

"Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário,... e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar"

o Código Tributário Nacional, como lei complementar e no caso, mediante norma geral de aplicação direta desses textos constitucionais, precisa e especificamente para o caso da ora Consulente, es

tatui que a ISENÇÃO concedida por prazo certo e em função de determinadas condições não pode ser revogada por lei, nestes termos:

Art.178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo,...

Portanto, dentro da supremacia da ordem jurídica, isto é, do direito objetivo constitucional e complementar vigentes, é literal e absolutamente vedado ao próprio legislador ordinário, direta ou indiretamente, revogar ou modificar a isenção concedida à ora Consulente sob aquelas determinadas condições e prazo certo de dez (10) anos.

A INFRAÇÃO CONSTITUCIONAL, COMPLEMENTAR E A IMORALIDADE DA PRETENDIDA ALTERAÇÃO DA ISENÇÃO SOB CONDIÇÕES ONEROSAS COM PRAZO CERTO

Realmente a questão não é apenas jurídica. A lei tributária que expressa ou diretamente reduzisse ou suprimisse, dentro do prazo pre-estabelecido, essa isenção onerosa não só seria escancaradamente inconstitucional, mas abalaria a consciência moral da Nação. A lei tributá

ria que por meio indireto fraudasse essa isenção previamente proposta pelos atos legislativos e com o empenho e honra da Nação, aceita e acordada com os cidadãos-contribuintes que confiaram nessa garantia e honorabilidade, destruiria não só a garantia e certeza da ordem jurídico-tributária, mas corromperia os mais elementares princípios da convivência moral entre Fisco e Contribuinte, quando as nações civilizadas, entre as quais o Brasil, vêm edificando e dignificando, dentro da ciência tributária, o instituto da Moral Fiscal.

II - Georges Ripert, o clássico autor da Regra Moral nas Obrigações, prefaciando o notável livro *Théorie de la Fraude en Droit Fiscal* de Gaston Lerouge (edição da Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1944), após ressaltar os aspectos fundamentais da natureza da fraude e que esta é sem dúvida também uma infração da regra moral, aponta como uma das maiores causas das fraudes a que são muitas vezes levados certos contribuintes, a exacerbação do Estado-Fisco e o seu desrespeito a direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes, porque tais iniquidades geram a opressão e provocam a resistência destes contra o Estado assim prepotente e desleal. Sempre que desleal, o Estado passa a ser considerado como inimigo. Examina precisamente tais erros

da legislação fiscal para demonstrar que, ao reverso, cabe ao legislador da lei tributária a missão nobilitante de não se permitir tais erros extremamente nocivos. Seu dever ou obrigação jurídico-moral é dar exemplo, por meio da elaboração de lei honesta, concluindo com as seguintes sentenças:

"Eu diria com plena convicção: é preciso que o legislador dê o bom exemplo. O desrespeito à regra jurídica é sem dúvida uma falta moral, mas para se impôr ao respeito é preciso que o Estado soberano também respeite (em sua legislação) a moralidade." (pág. XVII).

III - Outro grande Mestre e especialista do Direito Tributário, muito citado por sua conhecida elaboração para introdução do sistema do valor acrescido (la valeur ajoutée), Maurice Lauré, em seu *Traité de Politique Fiscale* (Presses Universitaires de France, Paris, 1957, págs. 386 e segs.) traz páginas candentes, de verdadeira revolta, contra certas deslealdades incluídas em capciosas ou astutas normas fiscais. Observe-se que além de Professor, este Mestre era então alto funcionário fiscal. Dentro da liberdade de manifestação do pensamento teve a hombridade de apontar ao legislador tais erros e injustiças, acen-

tuando precisamente sob o título de "LEGISLAÇÃO ET FAIR-PLAY":

"A situação jurídica privilegiada para o Estado transparece em nossa legislação fiscal através mil e um detalhes, que consistem em conceder facilidades ou direitos cujos equivalentes são recusados aos cidadãos-contribuintes.

Esta é uma grosseira falta psicológica. Os contribuintes são muito sensíveis às ilegalidades nas suas relações com as administrações fiscais. Eles exigem, com justa razão, o "fair-play" (o "jogo-justo").

IV - O que poderia ser mais injusto, errôneo, desleal, desonesto e imoral do que a legislação convidar as empresas produtoras a se instalarem na Amazônia, com a contrapartida ou bilateralidade de, em compensação dos seus dispêndios, trabalho, capital e riscos ter a garantia da isenção do imposto de renda durante dez (10) anos a partir de seu funcionamento, de acordo com determinado conceito de lucro da exploração e, dentro desse período, de modo capcioso ou fraudulento ser mudado o conceito desse "lucro da exploração" para eliminar ou reduzir essa isenção ou compensação? Dentro do sistema monetário seria o que na

gíria se chama de "autêntico calote" ou na policial "conto do vigário". Jamais a lei, como expressão do Direito pode ser instrumento ou veículo de desonestidade. Já nas Institutas, o Imperador Justiniano fixou para o mundo jurídico:

"Os preceitos do Direito são estes: viver honestamente, não lesar a outrem, dar a cada um o que é seu"

(no original 1. § 3. Juris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere.)

V - Estes aspectos jurídicos, psicológicos, éticos ou morais são valores que não podem ser desprezados na interpretação e na aplicação das leis tributárias e muito menos na sua elaboração pelos legisladores. São pressupostos básicos e fundamentais da convivência humana. Tanto o Supremo Tribunal Federal como o Tribunal Federal de Recursos já se manifestaram, energeticamente, em seus julgados, sobre a relevância e cogência desses valores, integrantes da LEI FUNDAMENTAL.

VI - Calham como luva confortável e justa e procedente indignação da Consulente. Esta acreditou nos convites e propostas do Estado-Fisco e teve o cuidado de submeter o seu projeto à sua aprovação e instruções para se integrar, co

mo confiantemente se integrou no esforço conjunto, entre iniciativa privada e Governo, para a expansão da fronteira agro-pecuária-industrial (aumento da produção e da exportação do Brasil). Agora, após todos os gastos do empreendimento e riscos, no momento em que viria começar a obter a contrapartida da isenção, depara-se com tal surpresa, ARMADILHA ou voracidade do famélico "Leão".

É óbvio que isto não pode, moral nem legalmente acontecer dentro do Estado de Direito, do devido processo legislativo e do devido processo legal (due process of law).

Com efeito.

VII - Em acórdão unânime relatado pelo inesquecível Ministro Costa Manso, o Supremo Tribunal Federal já decidiu:

"Elementaríssimos princípios de MORAL impedem que agora seja a parte, que teve o cuidado de pedir instruções, condenada a pagar maior imposto, que não cobrou de seus clientes e sobretudo uma forte multa por sonegação que pressupõe ato fraudulento do contribuinte. Nego provimento ao agravo." (D.J. de 25.08.1936, nº 197, págs. 503/504).

Igualmente, por acórdão também unânime, na Apelação Cível nº 1008-RGS, acentuou o Ministro Elmano Cruz em seu voto no julgamento de 21.09.1948, no T.F.R.:

"A consulta ao Fisco, não pode ser convertida em ARMADILHA para o contribuinte como bem avançou o Sr. Ministro Costa Manso no voto proferido no Agravo de Petição nº 6.108, julgado aos 13 de junho de 1934." (Acórdão publicado no D.J. de 13.09.1950).

VIII - Ora, se mesmo dentro de um imposto indireto, devido pelo consumidor final, este deixou de ser cobrado pelo industrial porque em processo de consulta prévia o Fisco erroneamente decidindo que não era devido, impossibilitara a cobrança e a recuperação e, pelos elementares princípios de Moral e Direito os Tribunais não permitem exigí-lo do industrial; "a fortiori" por mais imoral e sobretudo flagrantemente inconstitucional seria a alteração do critério ou conceito de "lucro da exploração" para efeito de eliminar ou reduzir a isenção do imposto direto sobre a renda, que fôra concedida sob condições onerosas e por prazo certo. Neste caso ocorreu uma verdadeira contratação, não apenas pela solenidade de uma escritura pública, porém muito mais solene e

publicamente, porque o foi pela força jurídica e pela honradez das leis da República; decorrente de ato jurídico perfeito e do procedimento administrativo julgado; da formação do direito adquirido e já incorporado ao patrimônio da empresa.

A contra-marcha seria a destruição dos seculares e intangíveis preceitos do Direito, da Moral, da Honra, da Honestidade, enfim da CREDIBILIDADE dos cidadãos-contribuintes em seu Estado Legislador. Neste sentido não podemos deixar de citar a obra notável do grande Ministro e ex-Presidente de Senado da Suprema Corte Fiscal da República Federal da Alemanha, nosso "Vater-Professor" há tantos anos, Wilhelm Hartz - eminente Autor que também foi a alma do famoso e enciclopédico Dicionário do Direito Tributário e das Ciências Fiscais (HwStR) -, a obra sobre tributação, e intitulada, "Moralidade, Segurança Jurídica e Divisão de Poderes como Elementos do Estado de Direito" - Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaats, editado pela Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1959. Ainda a monografia "Boa Fé no Direito Tributário, Contribuição à Doutrina da Moral na Tributação" - "Treu und Glauben im Steurrecht, ein Beitrag zur Lehre von der Besteuerungsmoral", edição Schäffer, Stuttgart, 1958.

A NATUREZA DA ISENÇÃO CONCEDIDA
A TÍTULO DE INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DA NAÇÃO

IX - Observe-se ainda que essa ISENÇÃO, além de contratual, onerosa e com prazo certo, foi reconhecida e concedida com a natureza muito superior à da mera arrecadação, pois o reconhecimento foi através de procedimento administrativo cognitivo do mérito econômico-financeiro, com a contra-partida do incentivo fiscal para o desenvolvimento econômico NACIONAL. O interesse que supera a dispensa ou isenção do imposto foi, é, e continua a ser o da expansão da produção de alimento para a população do Brasil e para a expansão e conquista do mercado externo, na busca de divisas, estas extremamente necessitadas pelo Brasil. É inacreditável, pois, que as garras do famélico e cego Leão cheguem ao nível dos tão nocivos decretos-leis-surpresa (já alcunhados de entulho ou lixo a ser removido antes da Constituinte), para solapar, de maneira indireta ou capciosa, o esforço conjugado entre o planejamento público e o planejamento da atividade produtora, genuinamente brasileira.

X - É um truismo dentro dos mais elementares fundamentos dos incentivos fiscais que não se exportam impostos. Estes são devi

dos somente pelos jurisdicionados do país e não pelos cidadãos dos países importadores e já sob a soberania fiscal daqueles.

O que se pode e se deve exportar são os bens e serviços otimizados e competitivos pela sábia e honesta política fiscal dos incentivos. É notório e lamentável em nosso país o temor de muitas empresas, notadamente as menos poderosas como as genuinamente brasileiras, em aceitar os convites, propostas e mesmo exortações para construir fábricas ou empreendimentos em regiões carentes e inóspitas como da Amazônia Legal, mediante incentivos fiscais. Ficam muito mais apavoradas com tais deslealdades dos decretos-leis do "Leão Fiscal" (auto-denominação infeliz que na abertura democrática deve ser banida e substituída pela harmonia e cooperação entre Fisco e contribuinte) e das interpretações conflitantes entre os planejamentos governamentais das áreas econômicas e a volúpia arrecadatória dos fiscalistas. Infelizmente, à medida que as empresas aceitam e começam a executar os projetos econômicos, como este da produção e exportação do alimento carne para as populações, o Leão se apressa em devorá-las, e sempre como o lobo na fábula de La Fontaine, "sans autre forme de procès", pois com seus decretos-leis-surpresa não obedece sequer aos textos lite-

rais da Constituição Federal, nem da legislação complementar. Com os tais decretos-leis-surpresa e a surrada "urgência", estes não obedecem ao "devido processo legislativo" e na aplicação desses, restringe ou procura reduzir os incentivos, porque não quer compreender que o desenvolvimento econômico é meta que supera o interesse arrecadatório.

XI - Aqui está outro erro ou sofisma na interpretação e aplicação das leis de incentivo fiscal, pois tais isenções não são favores. São, como já vimos, verdadeiramente negociais ou contratuais, visando o desenvolvimento econômico nacional.

Neste sentido, um dos maiores Mestres que tem escrito sobre "a consideração ou critério econômico na interpretação das leis tributárias", que é o Professor de Direito Tributário e Ministro da Suprema Corte Fiscal da República Federal da Alemanha, Heinrich Beisse, não só esclarece, no caso das isenções concedidas como incentivos, que a interpretação e aplicação é finalística, teleológica, extensiva no sentido de alcançar as metas fundamentais do desenvolvimento, mas confirma com a citação de acórdãos uniformes daquela Corte. Assim, no seu trabalho constante do verbete AUSLEGUNG (interpretação), já na primeira

edição da citada obra enciclopédica que, em tradução publicamos, ensina e fundamenta com os acórdãos uniformes:

"Nos fatos geradores de incentivos econômicos e políticos-sociais, a jurisprudência se inclina a preferir a interpretação extensiva (Acórdãos da Suprema Corte Fiscal-BFH 58, 138; 59, 110; 60, 326; 81, 598)." (Vide Estudos Tributários em memória de Rubens Gomes de Sousa, Editora Resenha Tributária, direção e colaboração do Prof. Ruy Barbosa Nogueira, S. Paulo, 1974, pág.50).

No original da 2a. edição desse grande Dicionário "primus sine paribus" (HwStR, Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1981), atualizada de acordo com o novo Código Tributário de 1977, esse notável verbete foi ampliado e acrescentados no mesmo sentido mais acórdãos daquela Suprema Corte com sede em Munique. Vide no vol. I, verbete AUSLEGUNG, de várias págs., o trecho está à pág. 139.

XII - Recentemente, no livro DIREITO TRIBUTÁRIO, coordenação e tradução de Br^{an}ção Machado, edição Saraiva, 1984, o Prof. Beisse escreveu especialmente para esse livro brasileiro,

de págs. 1 a 39, "ex-cathedra", monografia sobre "O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã". À pág.26, ressalta em relação aos incentivos fiscais:

"Se se considera o significado econômico das normas de incentivo, sucede então que não deve ser permitida, em princípio, uma restrição que tenha por efeito agravar o imposto, como a ampliação dos pressupostos de agressão do patrimônio por meio de analogia" (grifos da transcrição).

A DISPOSIÇÃO SUPERVENIENTE DO DECRETO-LEI Nº 2.065/83 REDUZIU A ISENÇÃO. PELOS ARTS. 153 § 3º DA CONSTITUIÇÃO E ART. 178 do C. T.N. ESTA ALTERAÇÃO NÃO PODE TER APLICAÇÃO AO CASO DA CONSULENTE

XIII - A Consulente, conforme certidão transcrita no texto da Consulta, obteve a isenção sob condição onerosa e prazo de dez(10) anos a partir do exercício de 1979, ano-base de 1978, sobre os resultados operacionais, de conformidade com a definição ou conceito de lucro da exploração constante do art.19 do Decreto-lei nº 1.598/77, então vigente (reproduzido no art.412 do RIR).

A isenção que assim lhe foi reconhecida e pactuada na conformidade daquela conceituação, "ex vi" dos arts.153 § 3º da Constituição, art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil e art.178 do C.T.N., durante a fluência dos dez anos de prazo não pode ser revogada ou alterada, porque como já vimos, consubstanciou DIREITO ADQUIRIDO e se integrou em seu patrimônio.

XIV - O texto do art.19 do Decreto-lei 1.598/77, que foi reproduzido sob o título de "conceito" de LUCRO DA EXPLORAÇÃO no art. 412 do RIR, tinha esta redação, contendo apenas três itens, a saber:

Art.19 - Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores:

- I - a parte das receitas financeiras (art.17) que exceder das despesas financeiras (art.17 parágrafo único);*
- II - os rendimentos e prejuízos das participações societárias; e*
- III - os resultados não operacionais.*

XV - Alterando esse conceito,

o art.20 I do Decreto-lei superveniente nº 2.065/83 mandou acrescentar o item IV, nestes termos:

I - *Fica acrescentado o seguinte item ao artigo 19:*

"IV. a parte das variações monetárias ativas (art.18) que exceder as variações monetárias passivas (art.18, parágrafo único)".

XVI - Com esta alteração e inoção, este Decreto-lei nº 2.065/83 ampliou as parcelas que deviam ser excluídas do lucro líquido de exploração e assim reduziu a base de cálculo dos incentivos que têm, no lucro de exploração, o critério de sua quantificação.

Esta alteração resulta em redução das isenções ou benefícios fiscais concedidos.

Tanto é essa a interpretação do Fisco que pelo P.N. 1/84 foi declarado:

"A alteração focalizada na parte preambular do parecer tem por consequência modificar o montante de cálculo de incentivos fiscais concedidos em função do lucro da exploração, razão por que entendemos cabível o enquadramento na situação prevista no inciso III, do artigo 104, do Código Tributário Nacional."

XVII - O inciso III do art.104-
acima citado, expressamente se refere aos disposi-
tivos de lei "que extinguem ou reduzem isenções",
donde se vê claramente que a alteração superveni-
ente do citado D.L. nº 2.065/83 acarretou a redu-
ção da isenção.

Porém, como já demonstramos, es-
sa redução não tem aplicação ao caso da Consulente
cuja situação jurídica já se formalizara e se
consolidara anteriormente com a garantia constitu-
cional do direito adquirido.

A DOUTRINA NACIONAL E A JURISPRUDÊNCIA

XVIII - Além de todos os funda-
mentos que já expusemos, inclusive com base no Di-
reito Tributário Comparado, sobre a impossibilidade
jurídica da revogação ou alteração da isenção
concedida à Consulente, basta citar que neste pon-
to é unânime a doutrina, haja vista Souto Maior,
Isenções Tributárias, 2a. edição. Sugestões Lite-
rárias: O princípio de segurança e isenções, pág.
77 e segs., Seabra Fagundes, Revogabilidade das
Isenções Tributárias, R.D.A. 58/1; Ruy Cirne Lima,
R.D.P., 21/297; Pedro Luciano Marrey Jr., Nature-
za Jurídica das Isenções Tributárias, R.D.P., 1979,
pág.169 e segs., Ruy Barbosa Nogueira, Curso de
Direito Tributário, 5a.ed.Saraiva, S.Paulo, 1980,
págs.176/177.

XIX - Para não alongar as citações, cabe concluir esta parte da doutrina pátria e da jurisprudência, transcrevendo da 10a. edição Forense, do clássico livro *Direito Tributário Brasileiro*, do saudoso Mestre, Parlamentar e ex-Presidente da Suprema Corte, Aliomar Baleeiro que, além de sua própria e abalizada convicção dessa irrevogabilidade, arrolou os principais e básicos acórdãos do Supremo Tribunal, todos declarando e decidindo essa irrevogabilidade, como assim afirma Baleeiro, às pāgs. 592 e 593:

"Sem dúvida, em princípio, a regra deve ser a revogabilidade ou a redutibilidade da isenção em qualquer tempo em que o Estado entenda que ela já não corresponde ao interesse público do qual promanou. Mas há exceções, quando a isenção, pelas condições de sua outorga, conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época. Então ela foi onerosa para o beneficiário. Nesses casos, a revogabilidade, total ou parcial, seria um ludíbrio à boa fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo Estado. A doutrina brasileira pronunciou-se nesse sentido, seguindo rumo aberto por COOLEY."

"O S.T.F., em sucessivos casos, assentou jurisprudência no sentido de que as isenções concedidas por prazo certo e sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas (Pleno: R.M.S. 14.101, GALLOTTI, 29.4.65, R.T.J., 33/291; R.M.S. 14.174, V.NUNES, 13.4.65, R.T.J., 33/177; E.R.E. 51.680, V.NUNES, 29.4.65, R.T.J., 33/67; R.E. 51.534, V.BOAS, 4.12.62, R.E. 54.773-Pb, GALLOTTI, de 23.07.64; R.E. 51.680-Pb, GALLOTTI, de 18.04.63; R.E. 33.356, de 12.4.57; R.M.S. 7.828, 11.1.61; R.M.S. 9.507, de 13.06.62; R.E. 51.160, de 9.8.63; R.E. 12.554, 26.4.64, D.J. 11.6.64, p.1.792; R.E. 49.423, de 7.8.62; R.M.S. 11.210, 6.12.63, D.J. 30.4.64, p.187 etc).

Finalmente, a Súmula nº 544, de 3.12.69 assentou que "isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas".

Esses julgados sustentam três princípios: a) a isenção pura e simples pode ser revogada livremente pelo legislador em qualquer tempo; b) MAS O LEGISLADOR NÃO PODE REVOGAR OU REDUZIR A ISENÇÃO ONEROSA, CONDICIONADA, POR PRAZO CERTO;

c) a autoridade administrativa pode cancelar o ato pelo qual concedeu, em caso especial, a isenção, se verificar fundamentadamente que o beneficiário não preencheu ou não cumpriu as condições estabelecidas na lei, que autorizou aquela dispensa do imposto.

A primitiva redação do art.178 era alternativa: "por prazo certo ou em função de determinadas condições". Uma coisa ou a outra. A lei complem. n^o 24/1975 substituiu ou por e: ambas as circunstâncias simultaneamente.

O art.178, veio pois, consagrar princípios que a jurisprudência já construíra, passo a passo, nos anos imediatamente anteriores à sua promulgação. Essa jurisprudência se tem mantido firme por um decênio até agora."

XX - Em recente trabalho (data do de 26.02.85), o eminente Jurista Luiz Mēlega, apresentando sugestões à proposta da Emenda Constitucional n^o 83 de 1984 que tramita no Senado, ressalta em relação às isenções concedidas sob condições onerosas e prazo certo que é da tradição brasileira e dos costumes dos povos civilizados, que mesmo as normas constitucionais devem respei-

tar tais situações definitivas e de acordo com a legislação anterior porque o direito já se integrara no patrimônio do cidadão. "Esses princípios estão inscritos no art.153, § 3º da atual Carta Política; no art.6º da Introdução ao Código Civil, e, mais especificamente, no art.178 do Código Tributário Nacional", devendo, para maior clareza e segurança serem explicitadas tais isenções através o princípio da recepção.

XXI - Especificamente em relação a tal irrevogabilidade das isenções concedidas sob condição onerosa e prazo certo, como incentivo ao desenvolvimento da Amazônia, o saudoso Mestre e Codificador Rubens Gomes de Sousa, publicou parecer exauriente, que constitui verdadeira monografia, sob o título AS ISENÇÕES CONDICIONADAS E A ZONA FRANCA DE MANAUS, in R.D.P., vol.13, págs. 119 a 132, demonstrando cabalmente essa irrevogabilidade ou irredutibilidade, por ter criado DIREITO ADQUIRIDO.

Em parecer anterior, e sob o título A REFORMA TRIBUTÁRIA E AS ISENÇÕES CONDICIONADAS (publicado na R.D.A. nº 92, págs. 373 a 391) o mesmo Autor do projeto do C.T.N. e da Emenda Constitucional nº 18/65, expondo ainda, especificamente sobre o ESTATUTO JURÍDICO DAS ISENÇÕES

CONDICIONADAS, assim concluiu, até mesmo em relação a novo texto constitucional:

"Admito que uma NOVA CONSTITUIÇÃO deixe de consagrar o princípio da intangibilidade dos direitos adquiridos: mas nego que essa omissão do princípio possa operar retroatividade como norma revogatória específica, para anular situações jurídicas individuais definitivamente constituídas no regime constitucional anterior. Ocorreria então muito mais do que a substituição de um regime constitucional por outro: ocorreria a subversão da própria ordem jurídica, sem a qual o Estado de Direito não pode sobreviver." (trecho à pág. 385).

XXII - Em conclusão, pois, sem sombra de dúvida, a Consulente está e continua, com base no § 3º do art. 153 da Constituição Federal; do art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil e art. 178 do C.T.N., já interpretados pelo Supremo Tribunal Federal, plenamente garantida a continuar, dentro do prazo dos 10 (dez) anos da concessão, a gozar dessa isenção como incentivo fiscal, na base legal estabelecida pela legislação vigente à época em que foi reconhecida.

Isto significa, na prática, sem proceder à exclusão, do lucro líquido do exercício, da parcela referente ao quantum das variações monetárias ativas que exceder as variações monetárias passivas. Tal exclusão não se aplica à isenção ou benefício contraprestacional que, anteriormente à vigência e eficácia do Decreto-lei nº 2.964/83 foi concedida à Consulente, nos termos da certidão já citada.

Este é o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 11 de março de 1985